

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ПЕРЕДУМОВА ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

© Попівняк Ю.М., 2007

Розглянуто механізми узагальнення та вдосконалення підходів до класифікації витрат підприємства відповідно до ринкових умов господарювання, для ефективного використання ресурсів під час управління виробничою діяльністю підприємства.

The article surveys the mechanism of aggregation and advancing of different approaches to classification of firm's expenses due to the market economy, for the purpose of resources' effective using under the process of production activity management in the enterprise.

Постановка проблеми. Поступовий перехід України до ринкової системи господарювання вимагає вдосконалення методів управління діяльністю підприємства за всіма рівнями відповідальності. У сучасних умовах господарювання суб'єкт самостійно відповідає за реалізацію своїх можливостей, які залежать від наявних ресурсів, та ефективне управління ними.

Важливість аналізу витрат в системі управління виробничим процесом обґрунтована їхньою класифікацією, тому актуальність теми дослідження полягає у достовірній оцінці та вдосконаленні відомих класифікацій витрат підприємства, зважаючи на те, що, попри їхню велику кількість, ще не сформульовано єдиної класифікаційної структури, яка би виключала всі недоліки і, часто, деяку необґрунтованість наявних.

Аналіз досліджень і публікацій дає змогу виокремити недоліки групування витрат вітчизняних та зарубіжних науковців. Зокрема, серед авторів, котрі займалися цієї проблематикою, можна відзначити Ш.М. Акаєва, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, К. Друрі, Л.В. Нападовську, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченка, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена, Ю.С. Цал-Цалко.

Проте детальне дослідження наукових робіт різних вчених-економістів [1, 2, 3, 4, 5], а також вивчення чинного законодавства з цієї проблематики дає змогу стверджувати про неоднозначність і деякі розбіжності у судженнях науковців та недосконалість нормативних актів у питаннях, що пов'язані з класифікацією витрат для оптимального управління ними. Саме тому виникає необхідність додаткового вивчення зазначеної проблеми.

Цілі статті полягають у вдосконаленні наявних систем класифікації витрат підприємства для їхньої адаптації до сучасних ринкових умов господарювання та адресного подання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Основний матеріал. Під класифікацією витрат розуміють їхній поділ і групування відповідно до певних ознак. Вибір класифікаційних ознак залежить від інформаційних потреб користувачів та цілей, для досягнення яких здійснюватиметься така класифікація. Деякі науковці вважають, що збільшення кількості ознак класифікації сприяє повнішому дослідженню і пізнанню об'єкта [6, с.122]. Проте не можна забувати, що інформація, яку отримують внаслідок певного поділу витрат, повинна бути достатньою для прийняття того чи іншого рішення, а тому надмірна її деталізація є зайвою. Підприємство самостійно вибирає класифікаційні ознаки та ступінь деталізації інформації про витрати.

Багато вчених в основу здійсненої класифікації закладають принцип: різні витрати для різних потреб управління [1, с.59 ; 2, с.67; 3, с.32–33]. Погоджуємося з таким принципом і групуємо витрати за трьома напрямками:

- оцінка запасів та визначення фінансового результату;
- прийняття управлінських рішень;
- можливість контролю і регулювання.

Стосовно оцінки запасів та визначення фінансового результату Ф.Ф. Бутинець та С.Ф. Голов виділяють такі групи витрат, як вичерпані та невичерпані, витрати на продукцію та витрати періоду, прямі та непрямі, основні та накладні [1, с.59; 2, с.68]. К. Друрі класифікує такі витрати на вхідні та минулі, собівартість продукції та витрати за період, основні та накладні, прямі та непрямі [3].

На нашу думку, групування витрат для визначення собівартості продукції повинно мати такий вигляд:

- 1) вхідні та минулі (невичерпані та вичерпані);
- 2) виробничі та невиробничі (витрати на продукцію та витрати періоду);
- 3) основні та накладні;
- 4) прямі та непрямі;
- 5) за економічними елементами і за статтями калькуляції.

Вхідні витрати – це ресурси, що були придбані, є в наявності та, як очікується, повинні принести дохід в майбутньому [3, с.32–33]. Визначення минулих витрат відповідає загальному визначенню витрат згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (П(С)БО 16 “Витрати”). Причому в П(С)БО 16 “Витрати”, наприклад, до матеріальних витрат включається загальна сума витрачених у виробництві сировини і основних матеріалів, палива, енергії тощо [7], тобто до цієї суми можуть входити як вхідні, так і минулі витрати. Тому, зважаючи на таку суперечність, підприємству потрібно самостійно поділити витрати на минулі та вхідні.

Наявність даних про виробничі витрати для підприємства дуже важлива, бо дає змогу отримати необхідні дані про повну собівартість продукції для ефективного управління нею. Не менш важливою є інформація про невиробничі витрати, адже, наприклад, надто висока сума адміністративних витрат може свідчити про занадто громіздкий керівний апарат підприємства та необхідність його скорочення.

Варто зауважити, що виробничі витрати поділяються на основні та накладні. Такий поділ широко використовують дослідники [1, 2, 3, 4, 5], він має деякі переваги – застосовується для складання калькуляцій. Недоліком поділу витрат на основні та накладні є неоднорідність накладних витрат, що ускладнює управління ними. Поряд з тим, немає єдності у судженнях вчених стосовно вибору бази розподілу накладних витрат. В Україні розподілу підлягають тільки загальновиробничі витрати, причому до собівартості виготовленої продукції включають змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Такі витрати розподіляють з використанням певної бази розподілу (години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо), на підставі фактичної потужності звітного періоду [7]. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати відносяться до собівартості реалізованої продукції. Проф. О. Орлов, проф. Є. Рясних та Є. Рудниченко розглядають розподіл постійних накладних витрат з використанням такої бази, як маржинальний прибуток (різниця між ціною і змінними витратами). Ми погоджуємося з цим підходом, бо він дає змогу визначати рентабельніші види продукції і управляти прибутком підприємства.

За способом включення до собівартості продукції витрати поділяють на прямі та непрямі. До прямих витрат традиційно зараховують витрати, які безпосередньо можна віднести на собівартість виробництва певного виду продукції. Такі витрати є однорідними за своєю суттю і дають змогу порівняти їхню суму з відповідними нормативними показниками [8, с.115]. Розподіл прямих витрат на нормативні та наднормативні [4, с.19] сприяє не лише їхній деталізації, а й оцінці ефективності використання ресурсів підприємством.

До непрямих витрат належать ті, котрі пов’язані з виробництвом декількох видів продукції і включаються у собівартість відповідно до бази розподілу (можуть виникнути проблеми, згадані вище).

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати”, витрати підприємства групують за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Таке групування витрат є основою планування потреби в коштах підприємства, проте не дає можливості простежити призначення потрачених ресурсів, що перешкоджає прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Проблема обчислення собівартості окремих видів продукції та контролю за цільовим призначенням витрат вирішується за допомогою їхньої класифікації за статтями калькуляції. Точний перелік статей калькуляції підприємство визначає самостійно, зважаючи на специфіку виду діяльності.

Пропонуємо обчислювати собівартість продукції за такими статтями калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати ;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- паливо і енергія на технологічні потреби;
- зворотні відходи (вираховуються);
- пряма заробітна плата робітників;
- відрахування на соціальне страхування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати внаслідок технічно неминучого браку;
- супутня продукція (вираховується);
- інші виробничі витрати.

Як і в попередніх випадках, тут виникають труднощі з визначенням бази розподілу комплексних витрат, що є недоліком цього способу класифікації.

С.Ф. Голов для прийняття управлінських рішень поділяє витрати на релевантні та нерелевантні, постійні та змінні, маржинальні та середні, дійсні та альтернативні (Л.П. Радецька та Л.В. Овод формулюють останню класифікацію як дійсні та можливі витрати) [9, с.38]. К. Друрі виділяє також витрати, що приймають та не приймають у розрахунок, безповоротні витрати, інкрементні витрати [3, с.48].

Пропонуємо так класифікувати витрати за напрямком прийняття управлінських рішень:

- 1) релевантні та нерелевантні;
- 2) постійні та змінні;
- 3) поворотні та безповоротні;
- 4) дійсні та альтернативні;
- 5) інкрементні, маржинальні та середні;
- 6) минулі та майбутні;
- 7) можливі та обов’язкові;
- 8) поточні та одноразові.

Релевантними вважають витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінського рішення, а нерелевантними – витрати, що від нього не залежать [1, с. 69]. Причому такий поділ зумовлюється обмеженістю ресурсів, що наявні у використанні під час управління діяльністю підприємства.

Класифікація витрат на постійні та змінні є найпоширенішою в фаховій літературі й використовується багатьма вченими. Проте і тут наявні неоднозначні тлумачення.

Під змінними витратами розуміємо витрати, загальний розмір яких зростає (зменшується) прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва, а під постійними – витрати, загальний розмір яких залишається незмінним у разі зміни обсягу діяльності [2, с.79,81]. Разом з тим, виділяють ще напівзмінні (змінюються залежно від обсягу виробництва, але не прямо пропорційно) та напівпостійні (змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності) витрати [1, 2, 3].

Варто зауважити, що віднесення тих чи інших витрат до постійних або змінних має часто умовний характер, адже більшість витрат має як постійну, так і змінну складові. Тільки витрати на прямолінійну амортизацію вважають власне постійними, а всі інші, тією чи іншою мірою, є змінними. Тому, інколи на практиці трапляються такі випадки, що постійні витрати взагалі не виділяються – всі витрати зараховують до змінних. Такий підхід – неправильний, адже вміле управління постійними витратами дає змогу знизити витрати на виробництво продукції. Саме тому така класифікація витрат необхідна для підприємства. Щоб уникнути проблем, перелік витрат, що будуть зараховані до постійних, доцільно затвердити у наказі про облікову політику підприємства.

Окрім того, чітко не визначено часовий період, протягом якого прийнятий поділ витрат є правильним. Відомо, що з часом навіть постійні витрати мають тенденцію до зміни, насамперед релевантні.

Під безповоротними витратами розуміють вартість вже придбаних ресурсів, коли вибір на користь певної альтернативи не може впливати на суму цих витрат. Це витрати, які виникли внаслідок раніше прийнятого рішення і не можуть бути змінені в майбутньому [3, с.46–47]. При прийнятті управлінських рішень враховують поворотні витрати, оскільки вони є релевантними.

Для прийняття рішення витрати також поділяються на дійсні та альтернативні. Така класифікація витрат є корисною при прийнятті рішень, адже дає змогу оцінити вигоду (альтернативні витрати), яка втрачається при відмові від одного з варіантів.

Що стосується поділу витрат на інкрементні, маржинальні та середні, то деякі вчені виділяють тільки маржинальні та середні витрати [1, с.69; 2, с.78], ми погоджуємося з виділенням інкрементних, маржинальних і середніх витрат. Основна відмінність між інкрементними і маржинальними витратами в тому, що маржинальні витрати – це додаткові витрати на одиницю продукції, а інкрементні, будучи за своєю суттю також додатковими, є результатом збільшення обсягів виробництва групи одиниць продукції [3, с.48]. Середні витрати показують вартість однієї одиниці продукції, розрахованої діленням загального обсягу витрат на виробництво певної продукції на її кількість.

Минулі витрати – це витрати, які здійснені для придбання тих чи інших ресурсів і на які вже не можна вплинути, прийнявши управлінське рішення. Майбутні ж витрати можуть бути керованими внаслідок прийнятого рішення (їх ще можна назвати кошторисними), або бути некерованими, тобто у такому разі регулювання їхнього розміру не належатиме до компетенції управлінського апарату підприємства.

Поділ витрат на можливі та обов'язкові дає змогу в критичних ситуаціях зменшити загальну кількість здійснюваних витрат за рахунок мінімізації можливих, адже їх розмір залежить від прийнятого управлінського рішення і у разі необхідності може бути істотно скорочений.

Зазначимо, що поточні витрати здійснюються періодично, під час господарської діяльності, і тісно пов'язані з виробничим процесом, а одноразові не мають періодичного характеру. Вони більше піддаються управлінню і коригуванню з боку керівництва підприємства.

На думку С.Ф. Голова та Ф.Ф. Бутинця, для контролю і регулювання витрати поділяють на контрольовані та неконтрольовані [1, с.59; 2, с. 68]. Аналогічно вважають Л.П. Радецька, Л.В. Овод [9, с.38]. К. Друрі групує витрати в цьому контексті на регульовані і нерегульовані [3, с.50]. Ми вважаємо за необхідне розширити класифікації, запропоновані згаданими вище науковцями, і групуватимемо витрати за названим напрямком на:

- контрольовані та неконтрольовані;
- в межах норм, відхилення від норм, зміни норм;

- ефективні та неефективні;
- планові та непланові.

До контрольованих витрат належать ті, які менеджер може безпосередньо контролювати. Відповідно, неконтрольовані – це витрати, які менеджер не може контролювати [1, с.70]. Іншими словами, деякі види витрат належать до сфери впливу певного управлінця і вони є для нього контрольованими. Ті ж самі витрати можуть бути неконтрольованими для іншого менеджера, бо управління ними не належить до його повноважень. Отже, класифікаційну ознаку, що дає нам підстави поділити витрати на контрольовані і неконтрольовані, можна визначити як класифікацію за центрами відповідальності. У економічній літературі трапляється ще таке формулювання, як поділ за місцем виникнення витрат [4, с.21 ; 5, с.108–109].

Класифікація витрат за місцями виникнення допомагає одержати інформацію про їхній розмір за окремими структурними одиницями підприємства і розподіляти понесені витрати на кожну одиницю продукції, виготовлену у цьому підрозділі, для точного визначення собівартості такої одиниці та вмілого управління цією собівартістю [4, с.27–28].

Заслуговує на увагу визначення переліку об'єктів, на підставі якого здійснюватиметься групування витрат за місцями їхнього виникнення. Виділення таких об'єктів ґрунтується на засадах ефективності й доцільності.

Поділ витрат на такі, що перебувають у межах норм, відхилень від норм та зміни норм, має, на нашу думку, винятково важливе значення. Порівнюючи фактично здійснені витрати з нормативними, аналізують доцільність та обґрунтованість чинних норм, використання ресурсів підприємства, ефективність управління ними.

Ефективними називають ті витрати, що передбачені технологією і організацією виробництва. Якщо ж внаслідок здійснення витрат не було отримано економічної вигоди, то вони непродуктивні та належать до неефективних [4, с.25]. Правильне обчислення неефективних витрат необхідне для управління собівартістю продукції і спонукає до пошуку та виявлення резервів зниження таких витрат.

Для контролю витрати поділяються на планові та непланові. На підставі даних про обсяги непланових витрат управлінський персонал підприємства може робити висновки про обґрунтованість сум у планах, а також про доцільність і ефективність витрачання ресурсів підприємством.

У ході дослідження з'ясовано, що при поділі витрат за класифікаційними ознаками найбільшу увагу вчені приділяють групуванню витрат за ознакою включення до собівартості продукції і в цьому немає нічого дивного, бо існує багато проблем, про які йшлося вище. А от для контролю і регулювання все закінчується поділом витрат на контрольовані та неконтрольовані. На нашу думку, потрібні глибші дослідження у цьому напрямку і виділення ще й інших груп витрат, наприклад, такі, про які йшлося в нашому дослідженні.

Висновки. Нами розглянуто різні підходи до класифікації витрат підприємства для удосконалення системи управління ним. Детально проаналізовано праці вітчизняних та зарубіжних вчених на цю тематику, а також відомі класифікації витрат у чинному законодавстві України. Під час дослідження виявлено недоліки і суперечності в наявних класифікаціях та запропоновано деякі способи їхнього подолання.

Як показало здійснене дослідження, існує багато класифікаційних ознак для поділу витрат і тому науково обґрунтована класифікація повинна бути зорієнтована на досягнення поставлених цілей, а також на чітке розмежування окремих груп витрат, що дасть змогу зберегти ті чи інші витрати до певної групи без подолання суперечностей. Тому кожне підприємство вибирає для себе таку класифікацію витрат, яка дає змогу якнайповніше задовольнити потреби користувачів в інформації, залежно від особливостей виробництва. Приклад узагальненого групування витрат, яке

дає можливість системно управляти господарською діяльністю підприємства, подано у цьому дослідженні.

1. Голов С.Ф. *Управлінський облік* : Підручник. – К., 2004. 2. Бутинець Ф.Ф. та ін. *Бухгалтерський управлінський облік. Навч. посібник* / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир, 2000. 3. Друри К. *Введение в управленческий и производственный учет* / Под ред. С.А. Табалиной. – М., 1997. 4. Войтенко Т., Вороня Н. *Усе про облік витрат на виробничому підприємстві*. – Харків, 2005. 5. Сердюк В.Н. *Управленческий учет: Учеб. пособие*. – Донецьк, 2006. 6. Калинин И.Д. *Основные подходы до классификации затрат производства* // *Научные записки. Серия "Экономика"*. – Острог. – 2003. – Вып. 5. – С. 121–128. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, зі змінами і доповненнями / <http://www.portal.rada.gov.ua>. 8. Шваякова О.В., Пелих С.А. *Взаимодействие и взаимосвязь видов затрат на производство и реализацию продукции, включаемых в соответствующие классификационные признаки* // *Держава та регіони. Серія "Державне управління"*. – 2005. – № 1. – С. 112 – 118. 9. Радецька Л.П., Овод Л.В. *Управлінський облік: Навч. посібник*. – Хмельницький, 2004.

УДК 330.322.16

І.О. Ревак

Львівський державний університет внутрішніх справ,
кафедра економічної безпеки

ДЖЕРЕЛА ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІННОВАЦІЙ В УКРАЇНІ

© Ревак І.О., 2007

Проаналізовано різноманітні джерела фінансування інновацій та обґрунтовано доцільність поєднання бюджетних коштів та фінансових ресурсів приватного сектору економіки для ефективного здійснення інноваційної діяльності.

Different sources of financial support of innovations have been analyzed. Pulling budget and private sector financial resources for implementing innovational activity has been proved expedient.

Постановка проблеми В Україні проголошено курс на розвиток інноваційної економіки. Цю тезу підтверджує низка нормативно-правових актів [1–5] та розробка Концепції розвитку національної інноваційної системи¹. Сьогодні виникли серйозні проблеми з нагромадженням капіталу на середню- та довгострокову перспективу, проблеми в енергетичній сфері.

Одним з ключових завдань держави є вирішення питання, як забезпечити використання інвестиційних ресурсів у пріоритетних напрямках. У межах інноваційної моделі бюджетні кошти повинні бути спрямовані на скорочення технологічних витрат виробництва, реалізацію енергоощадних технологій, екологічних програм; інноваційне оновлення матеріально-технічної бази підприємств, будівництво нових і реконструкцію діючих виробничих потужностей; підвищення експортного потенціалу та збільшення обсягів реалізації кінцевої продукції; реалізацію проектів, спрямованих на впровадження у виробництво прогресивних науково-технічних розроблень і технологій; освоєння випуску наукомістких видів продукції; забезпечення переведення виробництв на випуск продукції за міжнародно визнаними стандартами; розширення

¹ Доручення КМУ від 19.07.2006 р. № 25104/1/1-06 до Указу Президента України від 11.07.2006 № 606/2006 "Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 6.04.2006 р. "Про стан науково-технологічної сфери та заходи щодо забезпечення інноваційного розвитку України"